Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31454 du rôle
Inscrit le 21 septembre 2012

Audience publique du 9 juillet 2013

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31454 du rôle et déposée le 21 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L- … , inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 juin 2012 ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre « *le bulletin d'imposition du 08/02/2012* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2013 par Maître Christian Rollmann au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 février 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian Rollmann et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 juin 2013.

Par un courrier du 2 mai 2012, la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « la société ... », introuisit au nom et pour le compte de la société anonyme ... S.A. une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », à l'encontre du « *bulletin d'imposition du 08/02/2012* ».

Par une lettre du 15 mai 2012, le secrétaire de la division du contentieux de l'administration des Contributions directes invita la société ... à compléter la procédure ainsi introduite en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Par courrier du même jour, la société ... fit parvenir à la division du contentieux l'original d'une procuration datée du 2 janvier 2012, libellée en les termes suivants :

« […] *Je soussigné ..., né à ... (Belgique), le ... , demeurant à ... (Belgique), ... , agissant au nom de la société ... constitue par la présente pour son mandataire spécial la société ... située au ... représentée par :*

...

Auxquelles il donne pouvoir de représenter individuellement la société dont le siège social est établi à : ... pour tous les actes énumérés ci-après :

A recevoir à l'adresse mentionnée ci-dessus et à envoyer à l'administration luxembourgeoise des contributions toutes les correspondances directement (mail, fax et courrier), à compléter et signer en son nom et de façon individuelle pour chacun, tous les documents fiscaux (déclarations etc.) nécessaires liés à l'activité de la société et introduire toutes réclamations auprès des administrations fiscales.

Je soussigné Monsieur ... donne encore pouvoir au dit mandataires en général pour faire tout le nécessaire entraînant le bon fonctionnement de la société, quoique non prévu aux présentes, promettant de tout ratifier au besoin.

Fait à Pétange, le 2 janvier 2012 […] ».

Par décision du 21 juin 2012, référencée sous le numéro du rôle C 17587, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 4 mai 2012 par le sieur ... de la société anonyme ... au nom de la société anonyme ..., pour réclamer contre « le bulletin d'imposition du 08/02/2012 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le § 254 alinéa 2 AO ;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514 ; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724 ; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, le déposant a dû être invité par lettre du 15 mai 2012 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;

Considérant que par courrier daté au 15 mai 2012 et entré le 21 mai 2012, le déposant a versé une procuration signée en date du 2 janvier 2012 par le sieur ..., agissant au

nom de la société ..., constituant pour son mandataire spécial la société ... à laquelle il donne « pouvoir de représenter individuellement la société dont le siège social est établi à : ... pour tous les actes énumérés ci-après :

- A recevoir à l'adresse mentionnée ci-dessus et à envoyer à l'administration luxembourgeoise des contributions toutes les correspondances directement (mail, fax et courrier), à compléter et signer en son nom et de façon individuelle pour chacun, tous les documents fiscaux (déclarations etc.) nécessaires liés à l'activité de la société et introduire toutes réclamations auprès des administrations fiscales.

- Je soussigné Monsieur ... donne encore pouvoir au dit mandataires en général pour faire tout le nécessaire entraînant le bon fonctionnement de la société, quoique non prévu aux présentes, promettant de tout ratifier au besoin » ;

Considérant que « l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé ; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, V° Impôts, n° 243) » ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ;

que, partant, celle-ci est irrecevable faute de qualité ; […] ».

Par requête déposée le 21 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif, la société anonyme ... S.A. a fait introduire un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de cette décision sur réclamation.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal administratif est partant incompétent pour connaître du recours en annulation introduit en ordre principal.

Le recours subsidiaire en réformation est par contre recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que l'écrit du 2 janvier 2012 versé, sur demande, au directeur serait à qualifier de mandat exprès et spécial et comporterait dès lors la preuve de la légitimité du pouvoir de son mandataire à introduire la réclamation ayant donné lieu à la décision déférée.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'une procuration expresse et spéciale devant renseigner clairement l'intention du mandant serait nécessaire notamment eu égard au risque

de voir l'imposition revue le cas échéant *in péjus*. Or, en l'espèce, la procuration produite par la société ... ne ferait état que d'un mandat de nature générale et porterait de surcroît sur une période indéterminée.

Pour justifier l'exigence d'un mandat *ad litem* exprès et spécial le directeur s'est fondé sur un arrêt du Conseil d'Etat du 14 janvier 1986, n° 6514 du rôle, un jugement du tribunal administratif du 16 juin 1999, n° 10724 du rôle et un arrêt de la Cour administrative du 21 décembre 1999, n° 11382C du rôle.

Il a visé en outre, au titre de bases juridiques de sa décision, les paragraphes 107, 228, 238, 254 et 301 AO.

Le paragraphe 228 AO, tout en consacrant dans son principe et quant à son objet le droit de réclamer contre une décision directoriale, ainsi qu'en énonçant les voies de recours ouvertes contre une décision sur réclamation, ne prévoit pas pour autant l'exigence d'un mandat *ad litem* pour réclamer, ni ne fixe d'autres conditions éventuelles afférentes. Quant au paragraphe 301 AO qui dispose que « *der Steuerdirektor entscheidet über die Anfechtung* », force est encore de constater qu'il n'est pas susceptible d'élucider la problématique de la validité du mandat présenté dans le cadre de l'introduction d'une réclamation devant le directeur, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant la portée de ces dispositions légales.

Le paragraphe 107 AO prévoit quant à lui sous son point (1) le principe même de la possibilité de se faire représenter en matière fiscale, dans les termes suivants : « *Wer durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun.* », tandis que le paragraphe 238 AO renvoie, en matière de représentation aux paragraphes 102, alinéa 2 et 103 à 110 AO en retenant que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten der § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110. Stirbt jemand, der berechtigt ist, ein Rechtsmittel einzulegen, während eine Rechtsmittelfrist läuft, bevor er das Rechtsmittel eingelegt hat, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen.* ».

Quant au paragraphe 254 AO également invoqué par le directeur, il confère la possibilité à l'administration de rejeter les personnes agissant en représentation dans différentes hypothèses, ledit paragraphe 254 AO disposant à cet égard: « *(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmäßige Vertreter können zurückgewiesen werden ; dies gilt nicht für die im § 107, Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 finden Anwendung* ».

(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.

(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt. »

Force est de constater qu'aucune des cinq dispositions prévisées de l'AO n'impose une quelconque exigence concrète en matière de mandat, de sorte que la production d'un mandat *ad litem* ne saurait être utilement exigée par référence à ces différentes dispositions.

La décision déférée, pour justifier l'application des règles propres au mandat *ad litem*, se réfère encore à une règle générale de droit luxembourgeois qui imposerait en toutes matières de se justifier « *pour pouvoir exercer l'action d'autrui* » « *d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance* ».

A cet égard, force est au tribunal de constater, au sujet de l'existence d'une règle imposant « *en toutes matières* » la production d'un mandat *ad litem* pour l'exercice de l'action d'autrui, qu'on entend de manière générale par mandat *ad litem* le mandat conféré à un mandataire pour la représentation de son mandant en justice et pour l'introduction et l'accomplissement d'une procédure contentieuse.

Or, au-delà de l'absence de texte imposant en la présente matière expressément la production d'un mandat *ad litem*, il convient de relever que s'il est exact qu'avant l'entrée en vigueur de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, à savoir le 1er janvier 1997, le directeur pouvait se prévaloir de la qualité d'une juridiction de premier degré suivant les prévisions de droit national et que l'exigence d'un mandat *ad litem,* pour introduire une réclamation était partant admise à ce moment,[1] force est cependant de constater que le directeur ne possède plus cette qualité depuis cette date, la réclamation constituant qu'un recours pré-contentieux administratif, de sorte que, ne possédant pas la qualité d'instance judiciaire à la date de l'introduction de la réclamation pour compte de la partie demanderesse ainsi qu'à la date de la prise de la décision déférée au tribunal, il ne saurait s'en prévaloir pour exiger la production d'un mandat *ad litem.*[2]

Il y a lieu de se référer ensuite aux paragraphes 102 alinéa 2 et 103 à 110 AO auxquels renvoie le paragraphe 238 AO expressément visé par le directeur et qui s'inscrivent dans le chapitre « *Geschäftsfähigkeit. Vertretung. Vollmacht. Haftung* ». Parmi ces dispositions seul le paragraphe 102 AO énonce des prescriptions relatives à la représentation et au mandat, les paragraphes 103 à 110 AO ayant de leur côté trait aux obligations et responsabilité des représentants, de sorte que seul l'alinéa (2) du paragraphe 102 AO est à prendre en considération par rapport à la question sous examen.

Le paragraphe 102 AO est libellé comme suit :

« *(1) Für die Gesellschaftsfähigkeit von Privatpersonen gelten in Steuersachen die Vorschriften des bürgerlichen Rechts.*

(2) Das Gleiche gilt von der Vertretung und Vollmacht, soweit in den §§ 103 bis 111 nichts anderes vorgeschrieben ist. »

Dans la mesure où les paragraphes 103 à 111 AO ne comportent pas de prescription spécifique quant aux conditions que doit remplir un mandat en matière fiscale, ce sont partant les dispositions du Code civil qui sont déterminantes à cet égard et auxquelles le directeur a indirectement fait référence en visant le paragraphe 238 AO qui renvoie à son tour au paragraphe 102 alinéa (2) AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis

---

[1] Voir en ce sens TA 8 mai 2000, n° 12879 du rôle
[2] Voir TA 29 janvier 2007, n° 21494 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 614

que l'article 1988 du même code spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 du Code civil précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat spécial.

Le mandat conféré en l'espèce en date du 2 janvier 2012 par la partie demanderesse à la société ... comporte, d'un côté, un mandat général « *pour faire tout le nécessaire entraînant le bon fonctionnement de la société* », et, de l'autre côté, un mandat spécial pour « *introduire toutes réclamations auprès des administrations fiscales* ». Si on ne saurait reprocher au directeur d'avoir rejeté la réclamation comme irrecevable au vu du défaut de précision quant à la portée du mandat sous examen, c'est-à-dire de spécifier expressément les bulletins contre lesquels le mandataire est mandaté pour introduire une réclamation, de sorte que la décision déférée est exempte de toute critique, il n'en demeure pas moins que la finalité du mandat est de permettre aux instances saisies de contrôler que la décision d'introduire la réclamation en matière fiscale avait été cautionnée par le contribuable.[3]

En l'espèce, force est au tribunal de constater qu'en introduisant le présent recours la partie demanderesse a nécessairement et suffisamment appuyé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse, de sorte que le tribunal est amené à retenir que les déclarations et moyens de la demanderesse confirment la réalité de l'existence d'une procuration au jour de l'introduction de la réclamation et permettent ainsi de placer la procuration du 2 janvier 2012 dans son contexte, de sorte que ces éléments sont suffisants pour corroborer utilement le contenu de ladite procuration.

Partant, et dans la mesure où l'exigence de la justification par le mandataire de son mandat telle qu'inscrite au paragraphe 254 AO constitue une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait le cas échéant ses pouvoirs en déposant une réclamation à l'insu de son mandant et qu'en l'espèce, c'est justement le contribuable, qui est censé être protégé, qui a confirmé l'existence d'un mandat, le tribunal est amené à conclure qu'au regard des éléments à sa disposition au jour du présent jugement, la société ... disposait, au moment de l'introduction de la réclamation, d'un mandat valable pour ce faire.

Encore que le tribunal est investi du pouvoir de réformer la décision directoriale lui déférée, il y a lieu de limiter la réformation de la décision déférée au seul constat de la recevabilité de la réclamation en question en ce sens que l'auteur de celle-ci avait la qualité pour l'introduire et de renvoyer le dossier en prosécution devant le directeur afin qu'il épuise la réclamation portée devant lui quant au fond, sous peine de priver le contribuable de son

---

[3] Voir par analogie CA 28 juin 2012, n° 29913C du rôle publié sous www.jurad.etat.lu

droit de voir examiner le bien-fondé de sa réclamation d'abord à un stade précontentieux par l'autorité administrative compétente.

Quant à la demande en allocation d'une indemnité de procédure en vertu de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, celle-ci est à rejeter dans la mesure où la partie demanderesse, confrontée aux contestations de la partie étatique, ne justifie pas en quoi il serait inéquitable de laisser les sommes exposées par elle et non comprises dans le dépens à sa charge.

Finalement, bien que la décision directoriale déférée encourt la réformation, il y a lieu de mettre les frais à charge de la demanderesse, nonobstant le résultat de son recours, dans la mesure où la réformation résulte du constat du tribunal que, d'après les éléments à sa disposition, la preuve de l'existence d'un mandat est rapportée, mais que cette preuve n'était pas établie à suffisance, en raison de la défaillance de la partie demanderesse, au jour de la décision du directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en annulation ;

reçoit le recours subsidiaire en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des contributions directes du 21 juin 2012, n° C 17587 du rôle, dit que la réclamation introduite le 4 mai 2012 au nom de la société anonyme ... S.A. n'encourt pas l'irrecevabilité pour défaut de qualité dans le chef de son auteur ;

renvoie l'affaire devant le même directeur en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 juillet 2013 par le vice-président, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Claude Fellens